

Contabilidade pública *versus* contabilidade privada em Portugal – análise das estruturas conceptuais

Com a implementação do SNC e do SNC-AP poderá verificar-se uma crescente comparabilidade entre as entidades do setor público e as do setor privado em termos de relato financeiro, apesar das diferenças relevantes ainda existentes.

Por Roberto José Soares dos Santos* e Helena Isabel Barroso Saraiva** | Artigo recebido em março de 2016

Na atualidade, em Portugal e no mundo, muitos esforços têm sido feitos no sentido de harmonizar sistemas de contabilidade. Estes esforços advêm de uma crescente necessidade de harmonizar informação económica no sentido em que seja possível a sua comparação nos diferentes âmbitos económicos. Essa necessidade resulta da criação de agrupamentos económicos, quer seja a nível regional, nacional ou internacional. Foi assim impulsionado um conjunto de reformas que permitissem a comparabilidade entre os diferentes agrupamentos. Um dos mais importantes no nosso contexto é a União Europeia. Este trabalho focar-se-á especificamente na comparação entre a contabilidade do setor público e a do setor

privado em Portugal, na versão apresentada pela recente legislação que implica a aplicação de um novo normativo a partir de 2016. Estes setores, embora em progressiva convergência, têm um tratamento diferenciado derivado das suas características, finalidades e estruturas.

Evolução histórica da contabilidade em Portugal

Para melhor compreender os sistemas contabilísticos em Portugal, começamos por fazer um breve enquadramento histórico do processo, baseando-nos no trabalho de Saraiva, Alves e Gabriel (2015). Em 1977, é instituído o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77. Este primeiro plano foi o início do processo de normalização

contabilística em Portugal tendo uma duração de 12 anos.

O segundo POC português foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, que nasceu da necessidade de adaptação da legislação nacional à comunitária aquando da adesão de Portugal à Comunidade Europeia. Nesta altura, o POC era utilizado pelas entidades privadas mas os seus preceitos eram também utilizados pelo setor público.

Numa fase posterior, o Estado, com o objetivo de fazer face aos novos desafios da gestão lança a RAFE (reforma da administração financeira do Estado) reformando, entre outros, o sistema de contabilidade pública através do diploma Decreto-Lei n.º 144/92, reforçando a utilização de métodos da administração privada na administração pública.

Um dos grandes passos da reforma da Contabilidade Pública surge aquando da aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), pelo Decreto-Lei n.º 232/97, agregando todos os serviços e organismos da administração central regional e local, bem como a Segurança Social. Posteriormente, devido à especificidade de alguns setores do Estado foram desenvolvidos planos setoriais para a Saúde (POCS), Educação (POCE), Autarquias Locais (POCAL) e instituições do sistema de solidariedade e de Segurança Social (PO-CISSSS).

Em 2009 dá-se mais um grande avanço no campo da normalização do setor privado, sendo aprovado o primeiro Sistema de Normalização Contabilística (SNC) através do Decreto-Lei n.º 158/2009. Este diploma surge da necessidade de adaptar o normativo português ao normativo internacional. Com a introdução do SNC, o sistema nacional de contas, aparte outros avanços, adquire uma estrutura conceptual bem definida que recolhe os princípios fundamentais da regulamentação contabilística.

Na sequência da diretiva 2013/34/EU e da respetiva transposição para a legislação nacional, faz-se uma integração de toda a legislação dispersa principalmente sobre as entidades do setor não lucrativo e as microentidades, aprovando-se o segundo SNC através do Decreto-Lei n.º 98/2015 que produz efeitos nos exercícios que se iniciem em/ou após 1 de janeiro de 2016.

Na ótica do setor público, surge a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015 que institui o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) elevando o nível da contabilidade pública em Portugal. Note-se que este verifica-

va um grande grau de fragmentação e inconsistências, pretendendo-se agora dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente. O SNC-AP deverá entrar em vigor a 1 de janeiro de 2017 devendo ser aplicado a entidades piloto a 1 de janeiro de 2016.

Um dos principais objetivos é construir dois sistemas que, embora diferenciados, sejam convergentes em termos do tipo de regras a adotar. Neste sentido, chegou mesmo a alterar-se a estrutura e o funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), através da fusão das duas anteriores entidades: a Comissão de Normalização Contabilística e a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública – existentes até 2012 (Decreto-Lei n.º 134/2012).

Na figura seguinte tentamos ilustrar o processo de convergência e aproximação entre os dois tipos de normativo, através de um processo evolutivo que se tem sentido com mais preponderância em anos mais recentes.

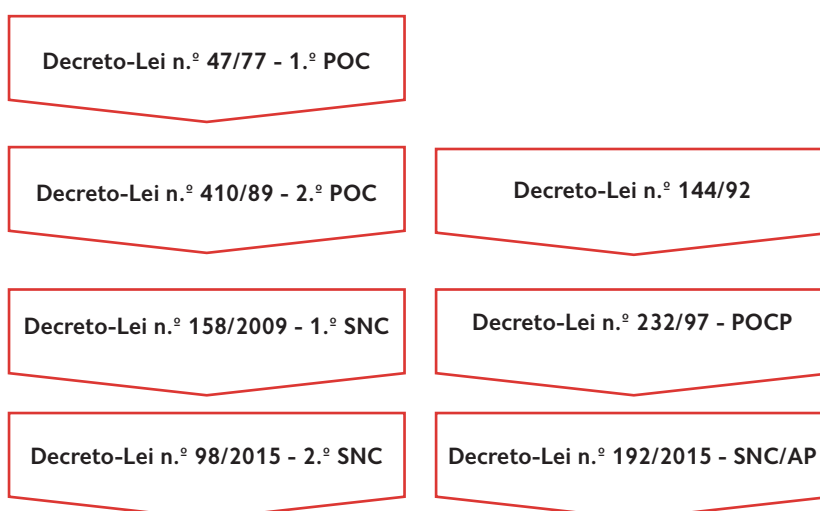
Contabilidade pública versus contabilidade privada

Os sistemas de contabilidade dos setores público e privado, embora em constante convergência, têm muitas diferenças.

No setor público, as reformas implementadas têm como objetivo a melhoria da informação e do relato financeiro e também da eficácia na gestão de recursos necessários, produção e distribuição de bens e serviços públicos numa ótica de redistribuição da riqueza e de estabilização da economia, com o objetivo da obtenção de bem-estar social.

Já no setor privado, o objetivo é a melhoria na eficácia da gestão com o objetivo da obtenção de lucro ou benefícios para a própria entidade. Para um melhor entendimento das diferenças e das semelhanças entre o SNC e o SNC-AP analisaremos estes dois sistemas relativamente aos seguintes pontos: utilizadores, objetivos e características da informação financeira, assim como elementos contabilísticos. Esta

Figura 1 | Evolução dos normativos contabilísticos em Portugal



Fonte: Elaboração própria

análise será feita com recurso à principal base de cada um dos sistemas – que é o seu referencial teórico – nomeadamente a estrutura conceptual de cada um dos sistemas, de acordo com versão mais recente de ambos os normativos.

Utilizadores da informação financeira – setores público e privado

Os utilizadores da informação financeira são de extraordinária importância para a sua estruturação, pois em primeira análise é para eles que o relato financeiro é produzido. No SNC e no SNC-AP os utilizadores da informação financeira são identificados como se pode verificar no quadro síntese:

Quadro 1 – Grupos de utilizadores da informação financeira nos dois sistemas

| SNC-AP | SNC |
|---|---|
| Financiadores | Investidores |
| Funcionários | Empregados |
| Doadores | Mutantes |
| Fornecedores de recursos | Fornecedores e outros credores comerciais |
| Utilizadores de serviços e contribuintes | Clientes |
| Parlamento e outros órgãos deliberativos, organismos de regulação e supervisão, organismos de auditoria, fiscalização e controlo. | Governo e seus departamentos |
| Cidadãos em geral | Público em geral |
| Autoridades estatísticas, os analistas e consultores financeiros, os órgãos de comunicação social | Autoridades estatísticas, os analistas e consultores financeiros Órgão de gestão da própria entidade |

Fonte: Elaboração própria com base nas estruturas conceptuais do SNC e do SNC-AP

Com a sucessiva implementação do SNC-AP por parte das entidades públicas aumentará, sem dúvida, o rigor como estas apresentam as suas contas. Não devemos, no entanto, deixar de ter em conta que ainda existem diferenças relevantes entre os dois sistemas.

Podemos verificar que os utilizadores referidos em ambos os sistemas são maioritariamente idênticos ou equivalentes, sendo que as diferenças em ambos os sistemas prendem-se com as necessidades desses mesmos utilizadores e o que estes pretendem das diferentes entidades. Por exemplo, no setor público, cujos recursos provêm em larga escala de impostos e contribuições, é evidente que os contribuintes pretendem saber a afetação e a respetiva eficácia desses recursos.

De ter em conta também que, no que respeita ao setor público, existe uma necessidade de se saber se os serviços prestados vão de encontro às necessidades dos utentes desses mesmos serviços.

Objetivos da informação - sistema público e sistema privado

Os objetivos vêm contemplados na estrutura conceptual em ambos os sistemas, sendo interessante verificar as principais diferenças entre os dois sistemas, pois as mesmas baseiam-se essencialmente nas diferentes necessidades que cada um dos normativos visa colmatar (ver quadro 2).

Como seria de esperar de um sistema público os seus objetivos estão voltados para as necessidades dos seus utilizadores para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões. Já no que se refere ao setor privado prendem-se

mais com o relato da posição financeira e de desempenho, útil para a tomada de decisões, embora a questão da avaliação do zelo e da responsabilidade por parte dos órgãos de gestão seja também claramente abordada.

Posição e desempenho financeiro

Um dos temas que também é importante analisar é o entendimento sobre a posição financeira e desempenho da entidade que ambos os sistemas contemplam.

Nesta matéria podem evidenciar-se os seguintes aspetos – apresentados nos quadros 3 a 5 onde, apesar de não se ter recorrido à listagem exaustiva das linhas de conteúdo, se procedeu à análise das principais e de maior relevância.

Relevamos ainda que uma das principais diferenças entre o SNC-AP e o SNC pode ser identificada na questão da informação sobre fluxos de caixa. Nomeadamente o ponto 4.1 da estrutura conceptual do SNC-AP obedece à designação de «posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa»; enquanto no SNC o título correspondente se designa por «posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira», não se fazendo referência à demonstração dos fluxos de caixa, que é tratada em norma própria (ver quadro 3).

Neste ponto é também clarificado no SNC qual a demonstração que representa a posição financeira e qual

Quadro 2 – Objetivos da informação financeira nos dois sistemas

| SNC-AP | SNC |
|---|--|
| Proporcionar informação sobre as entidades que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras de finalidade geral para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões. | Proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas. |
| O relato financeiro não é um fim em si mesmo - o seu objetivo é proporcionar informação útil aos utilizadores das demonstrações financeiras e é determinado pelas suas necessidades. | As demonstrações financeiras vão de encontro às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes possam necessitar para tomarem decisões económicas uma vez que elas, em grande medida, retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira. |
| | Os utentes das demonstrações financeiras que desejem avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram confiados fazem-no a fim de que possam tomar decisões económicas; estas decisões podem incluir, por exemplo, deter ou vender o seu investimento na entidade ou reconduzir ou substituir o órgão de gestão. |

Fonte: Elaboração própria com base nas estruturas conceptuais do SNC e do SNC-AP

Quadro 3 – Posição financeira nos dois sistemas

| SNC-AP | SNC |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Permite aos utilizadores das demonstrações financeiras identificar os recursos e as utilizações desses recursos na data do relato para avaliarem: - Grau de cumprimento pela entidade pública das suas responsabilidades pela salvaguarda e gestão dos recursos; - Os recursos disponíveis para suportar as atividades futuras da entidade pública bem como as alterações das quantias e composição desses recursos ocorridas no período de relato e sua utilização; e - Quantias e as datas dos fluxos de caixa futuros necessários para prestar os serviços e pagar as responsabilidades existentes em relação aos recursos da entidade. | <ul style="list-style-type: none"> - A posição financeira de uma entidade é afetada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera... - A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas atividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato. Esta informação é útil ao proporcionar ao utente uma base para determinar a capacidade de uma entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa... |

Fonte: Elaboração própria com base nas estruturas conceptuais do SNC e do SNC-AP

Quadro 4 – Desempenho financeiro nos dois sistemas

| SNC-AP | SNC |
|---|--|
| O objetivo principal das entidades públicas é proporcionar serviços que os cidadãos necessitam. Consequentemente, o seu desempenho financeiro não é total ou adequadamente refletido num qualquer indicador de resultados contabilísticos. Por isso, o seu resultado deve ser avaliado no contexto da prossecução dos objetivos do serviço. | A informação acerca do desempenho de uma entidade, em particular a sua lucratividade, é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos. |
| O relato da informação financeira, orçamental e não financeira acerca da prestação de serviços efetuados e outras realizações durante o período de relato proporcionará uma base para avaliação da eficiência e eficácia das operações da entidade. Relatar tal informação é importante para a responsabilização das entidades públicas e para justificar o uso de recursos dos contribuintes e doadores. | É também útil na formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a entidade pode empregar recursos adicionais. |
| A informação relativa aos fatores mais importantes subjacentes ao desempenho do serviço das entidades públicas no período de relato e os pressupostos que suportam as expectativas sobre as suas atividades futuras, bem como os fatores que as influenciam, pode ser apresentada no relato financeiro através de notas às demonstrações financeiras ou em relatório separado. | |
| Importância a relevância da informação não financeira, da informação explicativa e da informação financeira prospetiva. | |

Fonte: Elaboração própria com base nas estruturas conceptuais do SNC e do SNC-AP

a que representa o desempenho da entidade (ver quadro 4).

Quanto à informação relativa aos fluxos de caixa, a mesma só é apresentada na estrutura conceptual do SNC-AP, tal como foi já evidenciado (ver quadro 5).

Quadro 5 – Fluxos de caixa nos dois sistemas

| SNC-AP | SNC |
|---|-----|
| A informação sobre os fluxos de caixa da entidade pública contribui para a avaliação do seu desempenho financeiro e da sua liquidez e solvência. | |
| Tipicamente, uma entidade pública prepara, aprova e torna público o orçamento anual... É preparado para justificar a obtenção de recursos dos contribuintes e outros fornecedores de recursos e estabelece as competências para realizar despesas. Os elementos estruturantes da informação orçamental são tratados em norma própria. | |

Fonte: Elaboração própria com base nas estruturas conceptuais do SNC e do SNC-AP

Como vemos neste tema da estrutura conceptual o SNC-AP é muito mais extenso que o SNC. Isto advém da necessidade que o relato financeiro das entidades públicas tem a vertente de serviço público e, assim sendo, necessita obrigatoriamente evidenciar no seu relato outros elementos como sejam relatórios e/ou indicadores do estado de satisfação e de desempenho dos serviços públicos que presta. De notar que a continuidade inerente das entidades públicas provoca a necessidade de o relato financeiro de estas ser suportado

por outro tipo de relatórios e indicadores que geralmente são de índole legislativo. Outro fato é que o controlo e planeamento operacional é feito através de orçamentos anuais, legislados em sede própria, sendo que o próprio SNC-AP ajuda a formulação desse mesmo orçamento.

O SNC e o SNC-AP são contudo coincidentes em matéria de demonstração financeiras necessárias como, por exemplo, a análise de fluxos de caixa e outras necessárias para a análise de desempenho e de posição.

É importante também referir que no SNC se dá mais relevância ao tema de solvência e liquidez, assim como no que diz respeito a lucros atuais e futuros.

Características qualitativas da informação financeira nos sistemas de normalização pública e privada

Neste âmbito, as características de ambos os sistemas são muito similares, usando o mesmo tipo de terminologia, ainda que apresentem os pressupostos e qualidades de forma diferenciada, aprofundando mais certos aspetos inerentes às diferenças existentes entre cada setor.

Assim, tendo em conta o conteúdo apresentado em cada uma das estruturas conceptuais, procedemos à sistematização do mesmo no quadro 6, evidenciado os aspetos dos pressupostos da informação financeira e o das características qualitativas da informação financeira.

Quadro 6 – Síntese de pressupostos e características qualitativas da informação financeira nos dois sistemas

| SNCAP | SNC |
|---|--|
| | Regime do acréscimo (pressuposto) |
| | Continuidade (pressuposto) |
| Relevância - Informação financeira e não financeira - Função confirmativa e preditiva | Relevância |
| Fiabilidade - Representação fiel dos fenómenos económicos e outros: quando a descrição dos fenómenos é completa, neutra e isenta de erros materiais; - Neutralidade: a ausência de influências; - Condições de incerteza e as estimativas; - Informação isenta de erros materiais. | Fiabilidade |
| | Representação fidedigna |
| | Substância sobre a forma |
| | Neutralidade |
| | Prudência |
| | Plenitude |
| | Materialidade |
| Compreensibilidade | Compreensibilidade |
| Comparabilidade | Comparabilidade |
| Verificabilidade | |
| Oportunidade | |

Fonte: Elaboração própria com base nas estruturas conceptuais do SNC e do SNC-AP

Quadro 7 – Elementos das demonstrações financeiras nos dois sistemas e respetivas definições

| Elementos das DF | SNC-AP | SNC |
|--------------------|---|--|
| Ativos | <p>Recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado.</p> <p>- Um recurso é um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros, os benefícios podem ser originados pelo recurso em si próprio ou pelo direito a dispor desse recurso.</p> | <p>Recursos controlados pela entidade e dos quais fluam para a mesma benefícios económicos futuros.</p> <p>Os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade.</p> |
| Passivos | <p>Um passivo é uma obrigação presente originada num evento passado que gera uma saída de recursos.</p> <p>- Uma obrigação presente é uma obrigação vinculativa, de carácter legal ou outro, relativamente à qual a entidade pública tem pouca ou nenhuma probabilidade de evitar a saída de recursos.</p> | <p>Obrigação presente que implica exfluxos económicos futuros.</p> <p>- Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira; podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário, ou ainda de obrigações constitutivas,</p> |
| Capital | <p>Património líquido:</p> <p>Os rendimentos e os gastos podem ter origem em transações com ou sem contraprestação, ou em outros eventos, como sejam, alterações de preços, oscilações (não realizadas), positivas ou negativas, nos valores de ativos e ou passivos, a realização de ativos através da sua depreciação ou amortização e a erosão do potencial de serviço ou dos benefícios económicos futuros através da ocorrência de situações de imparidade.</p> | <p>Capital próprio:</p> <p>- Valor residual, resultante da diferença entre ativo e passivo.</p> <p>- Pode ser subclassificado no balanço: fundos contribuídos pelos acionistas, resultados transitados, reservas que representem apropriações de resultados transitados e reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital.</p> |
| Gastos | <p>- Gastos são diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido.</p> | <p>- A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das atividades correntes (ou ordinárias) da entidade. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de ativos tais como dinheiro e seus equivalentes, inventários e ativos fixos tangíveis.</p> |
| Rendimentos | <p>- Rendimentos são aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido.</p> | <p>A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das atividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, <i>royalties</i> e rendas.</p> |

Fonte: Elaboração própria com base nas estruturas conceptuais do SNC e do SNC-AP

Relativamente aos pressupostos e às qualidades que o relato financeiro deve ter, as diferenças mais importantes entre o SNC e o SNC-AP dizem maioritariamente respeito a diferenças inerentes ao funcionamento de cada setor. Por exemplo, o princípio da continuidade não faz muito sentido no entorno estatal, derivado da sua previsível permanência no tempo. O princípio da oportunidade presente no SNC-AP pretende realçar a importância dos tempos de apresentação do relato

financeiro, relacionando-se a característica deste de prestação de serviços públicos e responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões.

Já o princípio do acréscimo, parte fundamental num sistema contabilístico privado, é um pouco negligenciado no SNC-AP, ainda que esteja amplamente prevista a aplicação deste preceito em concorrência com o regime de caixa.

Nos restantes princípios ambos os sistemas são bastante convergentes

tendo embora em conta as diferenças inerentes aos respetivos critérios de funcionamento.

Elementos das demonstrações financeiras

A seguir apresenta-se um resumo dos conceitos apresentados na estrutura base de cada um dos normativos (ver quadro 7).

Como podemos ver, os conceitos de ativo são muito semelhantes, ainda que no SNC-AP seja o mesmo considerado como um recurso e no SNC como o po-



tencial de gerar um benefício.

No conceito de passivo ambos os sistemas consideram um passivo uma obrigação presente. Contudo, o SNC-AP enquadra um passivo com a pouca ou nenhuma probabilidade de evitar a saída de recursos. Já o SNC exemplifica como quantias que se espera que sejam gastas.

O SNC e o SNC-AP tratam de maneira diferente o tema do capital próprio, ou do património líquido, pois correspondem a conceitos realmente diferentes: se no setor privado podemos falar de capital próprio, pois este é detido pelos sócios/acionistas o mesmo não acontece no setor público já que inerentemente este capital não pertence exclusivamente a ninguém, referindo-se assim a património.

Já os rendimentos e os gastos no setor público são identificados como sendo contribuições ou distribuições do património líquido.

Em contrapartida os rendimentos no SNC são descritos como réditos

se advêm de atividades corrente e ganhos se advêm de benefícios económicos.

Já os gastos, em sentido inverso, representam os gastos que resultem de atividades correntes ou perdas, tomando geralmente a forma de exfluxo ou depreciação de ativos.

Relevamos que a terminologia adotada é significativamente mais abrangente que no SNC AP, sendo, contudo, substancialmente muito similares.

Conclusão

Neste estudo comparativo verificamos que a aproximação dos sistemas normativos da contabilidade do setor público e do setor privado é evidente.

Sendo que as duas têm objetivos diferentes e, portanto, tratamentos contabilísticos diferenciados, a convergência entre ambas é atualmente uma realidade. Com a implementação do SNC e do SNC-AP em Portugal, parece-nos que poderá vir

a verificar-se uma crescente comparabilidade entre as entidades do setor público e as do setor privado, em termos de relato financeiro.

Com a sucessiva implementação do SNC-AP por parte das entidades públicas aumentará, sem dúvida, o rigor como estas apresentam as suas contas.

Não devemos, no entanto, deixar de ter em conta que ainda existem diferenças relevantes entre os dois sistemas, mas tendo em conta o analisado neste trabalho, entende-se que o caminho futuro continuará a ser o de convergência. ☘

Bibliografia disponível em («A Ordem - Publicações – Revista Contabilista – Bibliografia»)

*Unidade para o Desenvolvimento do Interior
Instituto Politécnico da Guarda

**Unidade para o Desenvolvimento do Interior
Instituto Politécnico da Guarda